

HUGO DE BRITO MACHADO

***NORMAS GERAIS
DE DIREITO TRIBUTÁRIO***

 **MALHEIROS
EDITORES**

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

© HUGO DE BRITO MACHADO

Direitos reservados desta edição por

MALHEIROS EDITORES LTDA.

Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171

CEP 04531-940 – São Paulo – SP

Tel.: (11) 3078-7205 – Fax: (11) 3168-5495

URL: www.malheiroseditores.com.br

e-mail: malheiroseditores@terra.com.br

Composição: PC Editorial Ltda.

Capa:

Criação: Vânia Amato

Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil

Printed in Brazil

06.2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

M149n Machado, Hugo de Brito.

Normas gerais de direito tributário / Hugo de Brito Machado. –
São Paulo : Malheiros, 2018.

408 p. ; 21 cm.

Inclui bibliografia.

ISBN 978-85-392-0417-5

1. Direito tributário. 2. Obrigação tributária. 3. Crédito tributário.
4. Administração tributária. I. Título.

CDU 34:336

CDD 343.04

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336

(Bibliotecária responsável: Sabrina Leal Araújo – CRB 10/1507)

1128478

Sumário

1. INTRODUÇÃO	15
2. CONCEITOS IMPORTANTES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	
2.1 As definições normativas	22
2.2 Significado da expressão “legislação tributária”	
2.2.1 Elemento literal	23
2.2.2 Elemento finalístico	24
2.2.3 Significado abrangente	24
2.3 O princípio da legalidade	
2.3.1 O princípio e a norma	25
2.3.2 Significados e origem do princípio	26
2.3.3 Legalidade e tipicidade	29
2.4 O princípio da legalidade tributária nas Constituições brasileiras	
2.4.1 Nas Constituições anteriores	32
2.4.2 Na vigente Constituição	33
2.5 Conceitos fundamentais na compreensão do princípio da legalidade	
2.5.1 Conceitos e hierarquia das normas	34
2.5.2 Expressão “exigir ou aumentar tributo”	34
2.5.3 Significado da palavra “lei”	40
2.5.4 Medidas provisórias	
2.5.4.1 Questões superadas	41
2.5.4.2 O vigente regime jurídico	42
2.5.4.3 Instituição e majoração de tributos	42
2.5.4.4 Matérias reservadas à lei complementar ..	43
2.5.5 Tipicidade e capacidade contributiva	44
2.6 Exceções ao princípio da legalidade	46
2.7 Análise do art. 97 do CTN	
2.7.1 Norma explicitante do princípio da legalidade	48
2.7.2 Instituição de tributo ou sua extinção	48

2.7.3	<i>Majoração de tributos e sua redução</i>	49
2.7.4	<i>Fato gerador da obrigação tributária principal</i>	50
2.7.5	<i>Prazo para pagamento do tributo</i>	51
2.7.6	<i>Fixação de alíquota e base de cálculo</i>	53
2.7.7	<i>Cominação de penalidades</i>	54
2.7.8	<i>Exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários</i>	55
2.7.9	<i>Majoração de tributo pela modificação de sua base de cálculo</i>	55
2.7.10	<i>Atualização monetária da base de cálculo do tributo</i>	55
2.8	<i>Posição hierárquica dos tratados internacionais</i>	
2.8.1	<i>Importância do critério hierárquico</i>	56
2.8.2	<i>Primado dos tratados internacionais</i>	57
2.8.3	<i>Tratados internacionais e Constituição</i>	57
2.8.4	<i>Tratados internacionais e leis infraconstitucionais internas</i>	58
2.8.5	<i>Hierarquia das normas no direito positivo</i>	59
2.9	<i>Antinomias entre o tratado e a lei interna em matéria tributária</i>	
2.9.1	<i>O art. 98 do CTN</i>	59
2.9.2	<i>Jurisprudência do STF</i>	61
2.10	<i>Tratados internacionais e isenção de impostos estaduais e municipais</i>	
2.10.1	<i>Distinção entre um ato do Brasil e um ato da União Federal</i>	61
2.10.2	<i>Isenções do ICMS concedidas mediante tratado internacional</i>	62
3.	<i>VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</i>	
3.1	<i>Vigência e outros conceitos de Teoria Geral do Direito</i>	
3.1.1	<i>Importância e entrelaçamento dos conceitos</i>	68
3.1.2	<i>Incidência</i>	69
3.1.3	<i>Vigência</i>	
3.1.3.1	<i>Vigência como aptidão para incidir</i>	71
3.1.3.2	<i>Vigência, sua duração e a validade técnico-formal</i>	71
3.1.3.3	<i>Vigência e publicidade da lei</i>	73
3.1.4	<i>Observância</i>	75
3.1.5	<i>Eficácia</i>	76
3.1.6	<i>Aplicação</i>	76
3.2	<i>Vigência e aplicação no Código Tributário Nacional</i>	
3.2.1	<i>Direito intertemporal</i>	78

3.2.2	<i>Regra geral sobre vigência da legislação tributária</i>	79
3.2.3	<i>Regras especiais sobre vigência e sobre aplicação da legislação tributária</i>	80
3.3	<i>Vigência das leis no espaço</i>	
3.3.1	<i>Princípio da territorialidade</i>	80
3.3.2	<i>Vigência extraterritorial</i>	80
3.4	<i>Fontes da vigência extraterritorial</i>	
3.4.1	<i>Significado da expressão “fonte da vigência”</i>	81
3.4.2	<i>Convênio como fonte de vigência extraterritorial da legislação tributária</i>	81
3.4.3	<i>Lei federal como fonte de vigência extraterritorial</i>	82
3.5	<i>Norma supletiva para a legislação tributária</i>	
3.5.1	<i>Norma supletiva</i>	82
3.5.2	<i>Sentido da norma do art. 103</i>	83
3.5.3	<i>Normas supletivas ou complementares da legislação tributária</i>	83
3.6	<i>Os princípios da anterioridade e da anualidade</i>	
3.6.1	<i>Distinção essencial entre anterioridade e anualidade</i>	84
3.6.2	<i>Minimizando a importância da anualidade</i>	85
3.6.3	<i>Anualidade e a jurisprudência do STF</i>	86
3.6.4	<i>Anterioridade e irretroatividade da lei tributária</i>	87
3.6.5	<i>Instituição ou majoração de tributo</i>	88
3.6.6	<i>Anterioridade tributária e revogação de isenções</i>	90
3.6.7	<i>O princípio da irretroatividade e seu amesquinha-mento</i>	90

4. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1	<i>Aplicação imediata e aplicação retroativa</i>	
4.1.1	<i>Distinção entre o retroativo e o imediato</i>	93
4.1.2	<i>Sentido da aplicação imediata no art. 105 do CTN</i>	94
4.1.3	<i>Encurtamento do prazo para pagamento</i>	95
4.1.4	<i>Crítica à expressão “fatos geradores pendentes”</i>	97
4.2	<i>Princípio da anterioridade e Imposto de Renda</i>	
4.2.1	<i>Princípio da anualidade. Nossa sugestão</i>	98
4.2.2	<i>Princípio da anterioridade. Nossa sugestão</i>	99
4.2.3	<i>Princípio da anterioridade e elaboração constitucio-nal</i>	100
4.2.4	<i>Fato gerador pendente</i>	102
4.2.5	<i>Fato gerador pendente e visão formalista do Direi-to</i>	103
4.2.6	<i>Fato gerador pendente e a segurança jurídica</i>	104

4.3	<i>Aplicação imediata e Imposto de Renda</i>	106
4.4	<i>Anualidade e prestígio do Congresso Nacional</i>	
4.4.1	<i>Distinção entre os princípios da anterioridade e da anualidade</i>	108
4.4.2	<i>Anualidade e separação dos Poderes do Estado</i>	109
4.5	<i>Aplicação retroativa da lei tributária</i>	
4.5.1	<i>Norma excepcional</i>	110
4.5.2	<i>Hipóteses de aplicação retroativa</i>	111
4.6	<i>Lei expressamente interpretativa</i>	
4.6.1	<i>Disputa doutrinária</i>	111
4.6.2	<i>Crítica à expressão “lei interpretativa”</i>	112
4.6.3	<i>A regra do art. 106 do CTN</i>	113
4.6.4	<i>Reflexões sobre a lei interpretativa em matéria tributária</i>	117
4.6.5	<i>Constituição Federal e art. 106, I, do CTN</i>	119
4.6.6	<i>Lei que não inova no mundo normativo</i>	119
4.6.7	<i>Exemplo de lei interpretativa</i>	120
4.6.8	<i>Exclusão de penalidades</i>	121
4.6.9	<i>Garantia constitucional da irretroatividade</i>	122
4.6.10	<i>Irretroatividade da nova interpretação</i>	122
4.7	<i>Retroatividade benigna</i>	
4.7.1	<i>Influência do direito penal</i>	124
4.7.2	<i>Ato não definitivamente julgado</i>	124
4.7.3	<i>Retroatividade benigna e contribuições de previdência social</i>	127
5.	<i>INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</i>	
5.1	<i>Normas sobre interpretação e integração</i>	
5.1.1	<i>Interferência do legislador</i>	130
5.1.2	<i>Validade das normas sobre interpretação e integração</i>	130
5.1.3	<i>Utilidade de normas sobre interpretação e integração</i>	133
5.2	<i>Interpretação da norma jurídica</i>	
5.2.1	<i>Vários sentidos da palavra “interpretação”</i>	134
5.2.2	<i>Interpretação e aplicação</i>	135
5.2.3	<i>Observância da norma</i>	136
5.3	<i>Elementos da interpretação</i>	
5.3.1	<i>Elemento literal</i>	137
5.3.2	<i>Elemento histórico</i>	138
5.3.3	<i>Elemento lógico-sistêmico</i>	139
5.3.4	<i>Elemento teleológico</i>	139

5.4 Interpretação tópica

5.4.1	<i>Posições extremadas</i>	140
5.4.2	<i>Conciliação dos elementos tópico e sistêmico</i>	140
5.4.3	<i>Interpretação tópica e princípio da razoabilidade</i> ..	141

5.5 Interpretação e fundamento ético da norma

5.5.1	<i>Insuficiência dos elementos de interpretação</i>	142
5.5.2	<i>Fundamento ético</i>	142
5.5.3	<i>Injustiça e inconstitucionalidade</i>	144

5.6 Não especificidade da interpretação das normas tributárias

5.6.1	<i>Teses favoráveis à especificidade</i>	146
5.6.2	<i>Tributação e restrições ao direito de propriedade</i> ..	147
5.6.3	<i>Norma jurídica e interesse público</i>	149
5.6.4	<i>Substância e forma na interpretação da norma</i>	151
5.6.5	<i>Tributação e poder</i>	152
5.6.6	<i>Tributo e interesse público</i>	154
5.6.7	<i>Caráter odioso da relação tributária</i>	155
5.6.8	<i>Normas de tributação como normas jurídicas</i>	156
5.6.9	<i>Superação definitiva do "na dúvida a favor do Fisco"</i>	157

5.7 Interpretação e doutrina jurídica

5.7.1	<i>Aplicação e doutrina</i>	158
5.7.2	<i>Conhecimento das normas e dos fatos</i>	159
5.7.3	<i>Tarefa da doutrina</i>	160

5.8 Integração da legislação tributária

5.8.1	<i>Interpretação e integração</i>	161
5.8.2	<i>Ideia de lacuna no ordenamento jurídico</i>	162
5.8.3	<i>Lacunas falsas, políticas ou ideológicas</i>	164
5.8.4	<i>Lacunas verdadeiras ou técnicas</i>	165
5.8.5	<i>As lacunas no ordenamento jurídico brasileiro</i>	165
5.8.6	<i>Meios de integração</i>	
5.8.6.1	<i>Explicação preliminar</i>	167
5.8.6.2	<i>Analogia</i>	168
5.8.6.3	<i>Princípios gerais de direito tributário</i>	170
5.8.6.4	<i>Princípios gerais de direito público</i>	171
5.8.6.5	<i>Equidade</i>	171
5.8.7	<i>A integração e o princípio da legalidade</i>	
5.8.7.1	<i>Legalidade estrita como limite à integração</i>	173
5.8.7.2	<i>Limite à analogia</i>	174
5.8.7.3	<i>Limite à equidade</i>	175

5.9 Institutos, conceitos e formas de direito privado

5.9.1	<i>Unidade do Direito</i>	175
-------	---------------------------------	-----

5.9.2	<i>Princípios gerais de direito privado e lei tributária</i>	176
5.9.3	<i>Conceitos do direito privado e lei tributária</i>	177
5.9.4	<i>Abuso de institutos, conceitos e formas de direito privado</i>	179
5.10	<i>Interpretação econômica</i>	
5.10.1	<i>A substância e a forma na interpretação</i>	180
5.10.2	<i>A inalterabilidade dos conceitos da Constituição</i> ...	182
5.10.3	<i>A supremacia constitucional</i>	185
5.11	<i>Interpretação literal</i>	
5.11.1	<i>O elemento literal na interpretação</i>	187
5.11.2	<i>Manifestações doutrinárias sobre o elemento literal</i>	188
5.11.3	<i>Absurdos a que conduz a interpretação literal</i>	191
5.11.4	<i>Significado da norma do art. 111 do CTN</i>	192
5.11.5	<i>Interpretação segundo a Constituição Federal</i>	193
5.12	<i>Interpretação benigna</i>	
5.12.1	<i>A regra do art. 112 do CTN</i>	194
5.12.2	<i>Definição de infrações</i>	195
5.12.3	<i>Cominação de penalidades</i>	196
5.12.4	<i>Hipóteses de interpretação benigna</i>	197
5.12.4.1	<i>Capitulação legal do fato</i>	197
5.12.4.2	<i>Natureza e circunstâncias materiais do fato</i>	199
5.12.4.3	<i>Autoria, imputabilidade ou punibilidade</i> ..	201
5.12.4.4	<i>Natureza e graduação da penalidade</i>	203
6.	<i>OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</i>	
6.1	<i>Conceito e natureza jurídica</i>	
6.1.1	<i>Conceito</i>	205
6.1.2	<i>Natureza jurídica</i>	207
6.2	<i>Espécies de obrigação tributária</i>	
6.2.1	<i>Obrigação tributária principal</i>	209
6.2.2	<i>Obrigação tributária acessória</i>	212
6.2.3	<i>Obrigação acessória e acréscimos legais</i>	214
6.2.4	<i>Obrigação tributária acessória e legalidade</i>	215
6.2.5	<i>Obrigação acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar</i>	217
6.2.6	<i>Obrigação acessória e direito ao silêncio</i>	221
6.3	<i>Consequência do inadimplemento</i>	223
6.4	<i>O fato gerador da obrigação tributária</i>	
6.4.1	<i>Fato gerador e hipótese de incidência</i>	224
6.4.2	<i>Aspectos do fato gerador</i>	226
6.4.3	<i>Espécies de fato gerador da obrigação principal</i>	229
6.4.4	<i>Fato gerador da obrigação acessória</i>	232

6.4.5	<i>Momento em que se consuma o fato gerador</i>	234
6.4.6	<i>Tributação e fatos ilícitos</i>	236
6.5	<i>Sujeito ativo da obrigação tributária</i>	237
6.6	<i>Sujeito passivo da obrigação tributária</i>	241
6.7	<i>Responsabilidade tributária</i>	
6.7.1	<i>Importância dos conceitos na teoria jurídica</i>	244
6.7.2	<i>Dever jurídico e responsabilidade</i>	245
6.7.3	<i>Responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional</i>	
6.7.3.1	<i>O dever e a responsabilidade no Código Tributário Nacional</i>	246
6.7.3.2	<i>Responsabilidade dos sucessores</i>	248
6.7.3.3	<i>Fusão, transformação ou incorporação</i> ...	251
6.7.3.4	<i>Continuação da atividade</i>	252
6.7.3.5	<i>Responsabilidade de terceiros</i>	255
6.7.3.6	<i>Responsabilidade por infrações</i>	257
6.7.3.7	<i>Exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração</i>	259
6.7.3.8	<i>Exclusão da responsabilidade pelo desconhecimento da lei</i>	261

7. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

7.1	<i>Peculiaridade terminológica</i>	263
7.2	<i>Consequências da distinção entre obrigação e crédito</i>	264
7.3	<i>Constituição do crédito tributário</i>	
7.3.1	<i>Conceito e natureza jurídica do lançamento</i>	266
7.3.2	<i>Espécies ou modalidades de lançamento tributário</i>	268
7.3.2.1	<i>Lançamento por declaração</i>	269
7.3.2.2	<i>Lançamento por homologação</i>	270
7.3.2.3	<i>Lançamento de ofício</i>	273
7.3.2.4	<i>Revisão do lançamento</i>	274
7.4	<i>Suspensão da exigibilidade do crédito tributário</i>	
7.4.1	<i>Explicações prévias</i>	276
7.4.2	<i>Moratória</i>	277
7.4.3	<i>Depósito do montante integral do crédito tributário</i>	
7.4.3.1	<i>O depósito e seus efeitos</i>	280
7.4.3.2	<i>O depósito como faculdade do contribuinte</i>	281
7.4.3.3	<i>Efeitos do depósito</i>	281
7.4.3.4	<i>Procedimento do depósito</i>	282
7.4.3.5	<i>Destino do valor depositado</i>	283
7.4.3.6	<i>Depósito como "pagamento provisório"</i> ..	284
7.4.3.7	<i>Depósito e outras dívidas do contribuinte</i>	287

7.4.3.8	<i>Depósito antes da constituição definitiva do crédito</i>	287
7.4.3.9	<i>Depósito, lançamento por homologação e decadência</i>	289
7.4.3.10	<i>Montante integral do crédito tributário</i>	292
7.4.3.11	<i>Depósito e exigência de diferenças</i>	293
7.4.3.12	<i>Depósito e ação de consignação em pagamento</i>	293
7.4.4	<i>Reclamações e recursos</i>	
7.4.4.1	<i>Suspensão prévia ou impedimento</i>	295
7.4.4.2	<i>Reclamações e recursos intempestivos</i>	296
7.4.5	<i>Provimentos judiciais</i>	297
7.4.6	<i>Suspensão da exigibilidade e obrigações acessórias</i>	298
7.5	<i>Extinção do crédito tributário</i>	
7.5.1	<i>O dispositivo que arrola as causas de extinção do crédito tributário</i>	299
7.5.2	<i>Causas de extinção do crédito tributário</i>	301
7.5.2.1	<i>Pagamento</i>	301
7.5.2.2	<i>Compensação</i>	302
7.5.2.3	<i>Transação</i>	306
7.5.2.4	<i>Remissão</i>	308
7.5.2.5	<i>Prescrição e decadência</i>	310
7.5.2.6	<i>Conversão de depósito em renda</i>	311
7.5.2.7	<i>Pagamento antecipado e homologação do lançamento</i>	312
7.5.2.8	<i>Consignação em pagamento</i>	312
7.5.2.9	<i>Decisão administrativa irreformável</i>	314
7.5.2.10	<i>Decisão judicial passada em julgado</i>	315
7.5.2.11	<i>Dação em pagamento</i>	315
7.5.3	<i>Causas de extinção não mencionadas pelo Código Tributário Nacional</i>	316
7.5.3.1	<i>Novação e confusão</i>	316
7.5.3.2	<i>Outras causas referidas pela doutrina</i>	317
7.6	<i>Exclusão do crédito tributário</i>	
7.6.1	<i>O dispositivo que arrola as causas de exclusão do crédito tributário</i>	317
7.6.2	<i>Distinções entre isenção, não incidência e imunidade</i>	318
7.6.3	<i>O direito à isenção</i>	320
7.6.4	<i>Classificação das isenções</i>	323
7.6.5	<i>Alíquota zero e diferimento de incidência</i>	324
7.6.6	<i>Anistia</i>	325

7.7 Garantias e privilégios do crédito tributário

7.7.1	Considerações iniciais	326
7.7.2	Presunção de fraude	328
7.7.3	Concurso de preferências	331
7.7.4	Créditos extraconcursais	331
7.7.5	Inventário e arrolamento. Liquidação de pessoas jurídicas	333
7.7.6	Exigência de quitações	333
7.7.7	Indisponibilidade de bens e direitos	335

8. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**8.1 Fiscalização**

8.1.1	Controle da atividade de fiscalização	336
8.1.2	Limites à ação de fiscalização	341
8.1.3	Limitações ao poder-dever de fiscalizar	343
8.1.4	O poder-dever de fiscalizar e o objeto da fiscalização	348
8.1.5	O local do exame de livros e documentos	349
8.1.6	Medida preparatória do lançamento e decadência do direito de lançar	349

8.2 O dever de informar ao Fisco

8.2.1	O dever de informar e direito ao silêncio	352
8.2.2	Dever de informar e sigilo profissional	354
8.2.3	Sigilo bancário e sigilo fiscal	358
8.2.4	O sigilo fiscal	359

8.3 Dívida ativa

8.3.1	Dívida Ativa na Contabilidade Pública	360
8.3.2	Dívida Ativa tributária	361
8.3.3	Irregularidades que invalidam a inscrição em Dívida Ativa	362
8.3.4	Inadmissibilidade de execução administrativa	362

8.4 Certidões negativas

8.4.1	Certidão de quitação	363
8.4.2	Arbitrio na recusa de certidões negativas	364
8.4.3	Exigência de quitação de tributos e interesse público	365
8.4.4	Certidão positiva com efeitos de negativa	367
8.4.5	Exigência de garantia de débitos parcelados	368
8.4.6	Dispensa de prova de quitação	368
8.4.7	Responsabilidade dos participantes do ato	369
8.4.8	Certidão negativa com erro contra a Fazenda	370
8.4.9	Responsabilidade do servidor público	370

8.4.10	<i>Livro do Instituto Cearense de Estudos Tributários</i>	371
8.5	<i>Dever jurídico da Administração Pública</i>	
8.5.1	<i>Consolidação das leis de cada tributo</i>	372
8.5.2	<i>Manifestações doutrinárias sobre o art. 212 do CTN</i>	373
8.5.3	<i>Natureza jurídica da norma do art. 212 do CTN</i>	374
8.5.4	<i>Norma e sistema ou ordenamento normativo</i>	378
8.5.5	<i>Dever jurídico e sanção no art. 212 do CTN</i>	378
8.5.6	<i>O ilícito pressuposto da sanção no art. 212 do CTN</i>	380
8.5.7	<i>As sanções cabíveis pela inobservância do art. 212 do CTN</i>	380
9.	<i>SANÇÕES TRIBUTÁRIAS</i>	
9.1	<i>Ilícito e sanção</i>	383
9.2	<i>Ilícito administrativo tributário</i>	384
9.3	<i>Ilícito penal tributário</i>	
9.3.1	<i>Crimes contra a ordem tributária</i>	385
9.3.2	<i>Sanção administrativa e sanção penal</i>	390
9.3.3	<i>Extinção da punibilidade pelo pagamento</i>	393
9.3.4	<i>Exclusão da punibilidade</i>	394
9.3.5	<i>Prévio exaurimento da via administrativa</i>	395
9.3.6	<i>Crime de supressão ou redução de tributo e imunidade</i>	397
9.3.7	<i>Erro na interpretação da lei tributária</i>	397
9.4	<i>Sanções políticas</i>	398
	<i>BIBLIOGRAFIA</i>	401